



**LAS MODALIDADES TÍPICAS DEL DELITO DE
FRAUDE FISCAL (ART. 305 CP)**

Trabajo de Fin de Grado

que presenta la alumna del Grado de Derecho

RAQUEL LÓPEZ NORIEGA

bajo la dirección de la Dra. IOANA ANDREEA GRIGORAS

Universidad de Cantabria

Curso académico 2020/2021

INDICE

1. INTRODUCCIÓN	3
2. APROXIMACIÓN AL DELITO DE FRAUDE FISCAL DEL ARTÍCULO 305 CP	4
3. ACCIÓN TÍPICA DE DEFRAUDAR.....	9
3.1. El presupuesto típico: la relación jurídico-tributaria como presupuesto del delito fiscal	9
3.2. El verbo “defraudar” como núcleo de la conducta típica	11
3.2.1. Comisión por acción	15
3.2.2. Comisión por omisión	16
4. MODALIDADES TÍPICAS	18
4.1. Modalidad primera	20
4.1.1. Elusión del pago de tributos.....	21
4.1.2. Elusión de cantidades retenidas o que hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie	22
4.2. Modalidad segunda.....	25
4.2.1. Indebida obtención de devoluciones.....	25
4.2.2. Disfrute indebido de beneficios fiscales.	26
5. CONCLUSIONES.....	28
6. BIBLIOGRAFÍA	29
7. JURISPRUDENCIA.....	33
8. LEGISLACIÓN	34

1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene como objetivo llevar a cabo una exposición del análisis del significado del verbo “defraudar” característico del artículo 305 de nuestro actual Código Penal y, más concretamente, realizar un estudio individual de las distintas modalidades que expresamente prevé el tipo como únicas formas de llevar a cabo la conducta defraudatoria. Se hará una breve referencia al presupuesto típico del delito, consistente en la existencia de una relación jurídico-tributaria, y explicaremos la facultad de cometer el delito tanto por acción como por omisión, posibilidad recientemente reconocida por el propio Código Penal.

Todo ello, no sin antes hacer una breve introducción al artículo 305, haciendo referencia a algunas de las cuestiones más destacadas del tipo -tales como el bien jurídico protegido o la calificación del delito desde el punto de vista del sujeto activo- señalando tanto las distintas posiciones de la doctrina como el punto de vista adoptado por la jurisprudencia en cada una de las cuestiones controvertidas.

Este trabajo se ha realizado mediante el estudio de numerosas obras de autores destacados en el ámbito del Derecho Penal Económico como MARTÍNEZ BUJÁN-PÉREZ, DE LA MATA BARRANCO o FERRÉ OLIVÉ entre otros, así como la jurisprudencia más destacada sobre la defraudación fiscal y el Código Penal junto con sus importantes reformas. Todo ello, con el objetivo de proceder a la consecución de una serie de conclusiones sobre las modalidades típicas del delito de fraude fiscal que se plasmarán al final de este texto.

2. APROXIMACIÓN AL DELITO DE FRAUDE FISCAL DEL ARTÍCULO 305 CP

Antes de analizar las cuestiones que constituyen el objeto central de este trabajo, conviene realizar una aproximación al delito contra la Hacienda Pública, para referirme, siquiera brevemente, sobre algunas cuestiones previas, como su bien jurídico protegido o la naturaleza del delito según el sujeto activo.

Para proteger el objetivo de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de conductas insolidarias contra la Hacienda Pública, el legislador, a través de la Ley 50/1977, del 14 de noviembre, introdujo un tipo de delito en el artículo del CP llamado delito fiscal¹, actualmente situado en el artículo 305 del Código Penal.

El Título XIV de nuestro vigente Código Penal recoge conjuntamente los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. Concretamente, en el art. 305.1 CP encontramos la defraudación tributaria como uno de los delitos que atenta contra la Hacienda Pública, cuyo tenor es el siguiente:

1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.

La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos.

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a

¹ APARICIO PÉREZ, A., *El delito fiscal*, Ed. Tecnos, Madrid, 1992, p.9.

gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años.

El delito de fraude fiscal es considerado recientemente por la Jurisprudencia como un delito de infracción de deber², pues lo que trata de proteger el art. 305 CP es el deber consolidado constitucionalmente en el artículo 31 que obliga a todos los ciudadanos a contribuir “al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad”.

No obstante, esta cuestión es algo relativamente nueva, dado que, en sentencias anteriores en las que el Tribunal Supremo se había pronunciado previamente sobre el delito fiscal, no afirmaba que el artículo 305 del Código Penal fuera un delito de infracción de deber, sino de un delito que protege un bien jurídico³. En este sentido, afirmaba el Tribunal Supremo que el bien jurídico protegido se encuentra estrechamente relacionado con el artículo 1.1 de la Constitución Española, que proclama la Justicia como valor esencial dentro del Ordenamiento Jurídico, así como el artículo 31 de la Constitución, que exige una contribución a los gastos públicos en atención a la capacidad económica de cada ciudadano, y, por tanto, se trata, en definitiva, de la defensa del Orden Económico en general⁴. En concreto, el Tribunal Supremo parece ser de la opinión de que el delito contra la Hacienda Pública protege la función recaudatoria, pues, según afirma en la STS 952/2006, de 6 de octubre, “[e]s indudable, pues, que el bien jurídico protegido no es exclusivamente el patrimonio estatal [...] sino la perturbación ocasionada a la actividad recaudatoria

² La STS 499/2016, de 9 de junio (ponente: Sr. Miguel Colmenero Menéndez de Larcía), ha afirmado con respecto a la modalidad de eludir el pago de tributos lo siguiente: “es un delito especial de los llamados de infracción de deber. Concretamente en relación con el deber de contribuir a los gastos públicos mediante el pago de los impuestos, establecido en el artículo 31 de la Constitución. (...)”. En la misma línea, la STS 2069/2002, de 5 de diciembre (ponente: Sr. Colmenero Menéndez de Larcía), afirma que “el delito fiscal, al menos en la modalidad de elusión del pago de tributos, que aquí interesa, se configura como un delito de infracción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”.

³ Entre otras sentencias en las que el Tribunal Supremo afirma que el delito contra la Hacienda Pública es un delito que protege un bien jurídico, puede verse la STS 2458/1989, de 27 de diciembre (ponente: Sr. Enrique Ruiz Vadillo) o la STS de 27 de diciembre de 1990 (ponente: Sr. Ruíz Vadillo).

⁴ Así, la STS de 27 de diciembre de 1990 (ponente: Sr. Ruíz Vadillo).

del mismo, como presupuesto básico para cubrir patrimonialmente imperiosas necesidades públicas”⁵.

La doctrina, por su parte, se encuentra dividida respecto de cuál es el bien jurídico que protege el delito contra la Hacienda Pública del art. 305 CP. Así, tal y como destaca MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, quien ha analizado en profundidad esta cuestión⁶, nuestra doctrina se encuentra dividida entre dos teorías.

Por un lado, se encuentra la tesis funcional o funcionalista, ciertamente minoritaria, que rechaza una configuración patrimonial del objeto jurídico y señala que el objeto de protección del delito fiscal es la función tributaria⁷.

Por otro lado, la tesis mayoritaria o dominante, denominada patrimonialista, defiende que el bien jurídico protegido por el delito fiscal del art. 305 CP es el interés patrimonial del Estado en obtener recursos o ingresos públicos de naturaleza tributaria⁸ que se concreta en la efectiva recaudación.

Además de la controversia que gira en torno al bien jurídico protegido por el delito, otra de las cuestiones discutidas con respecto a él es la calificación del delito desde el punto de vista de los sujetos activos.

El artículo 305 CP, utiliza la fórmula genérica “el que”, de manera que, la literalidad del tipo no introduce ningún elemento que contribuya a la delimitación de los sujetos activos⁹. Ello ha llevado a la Doctrina a plantearse una de las

⁵ STS 952/2006, de 6 de octubre (ponente: Sr. Soriano Soriano).

⁶ Así, véase MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria”, en *Estudios Penales y Criminológicos*, nº 18, 1995, p. 129 y ss.

⁷ En este sentido, véase PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, p. 56 y ss.

⁸ Entre los autores que defienden esta postura, véase, por todos, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ C., “El delito de defraudación tributaria (arts. 305 y 305 BIS)”, en *Manual de Derecho Penal Económico y de la Empresa Parte Especial*, de Carlos Martínez-Buján Pérez, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2019, pp. 661 a 663.

⁹ Así lo entiende TORRES CADAVID, N., “El delito de defraudación tributaria: ¿un delito especial o un delito común?”, en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, nº 20-29, 2018, p. 7. No obstante, MUÑOZ CONDE/GARCÍA ARÁN consideran que si el tipo se refiere al sujeto activo “con expresiones impersonales como <<el que>> o <<quien>>” suele significar que el sujeto activo puede ser cualquiera, es decir, que se trataría de un delito común (así, MUÑOZ CONDE, F./GARCÍA ARÁN, M., *Derecho Penal. Parte General*, 10ª ed., Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, p. 243).

cuestiones más controvertidas con respecto al tipo: si el delito contra la Hacienda Pública es un delito común -en el que cualquier persona puede ser sujeto activo del delito¹⁰- o, por el contrario, estamos ante un delito especial -los cuáles sólo pueden ser realizados por las personas que reúnen los requisitos típicos¹¹-.

Frente a un sector minoritario que califica el delito fiscal como común¹², existe una mayoría doctrinal que, respaldada por la jurisprudencia¹³, entiende que el delito contiene un elemento relevante a efectos de determinar su naturaleza: la calificación especial que se le exige al autor. La gran parte de la doctrina entiende que sólo el obligado tributario reúne la cualidad necesaria para ser sujeto activo del delito¹⁴, lo que lo convierte en un delito especial. Puede cometer el delito cualquier sujeto que tenga obligaciones fiscales y cuya sujeción pueda derivar en actos específicos de defraudación y, por tanto, no puede ser sujeto activo una persona que no esté obligada a soportar una carga fiscal ni disfrute de beneficios o devoluciones fiscales¹⁵. A mi parecer, debido a que para ser sujeto activo es necesaria una vinculación por parte de dicho sujeto a una relación jurídico-tributaria que le obligue, se está estableciendo así una condición o requisito necesario que hace que no todas las personas puedan ser sujetos

¹⁰ Sobre el concepto de delito común, puede verse DE LA CUESTA AGUADO, P.M., “Autoría y participación en los delitos contra la Administración Pública”, en *Tratado de Derecho Penal Español, Parte Especial, T. III*, de Javier Álvarez García (Dir.), Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, p. 91.

¹¹ DE LA CUESTA AGUADO, P.M., “Autoría y participación en los delitos contra la Administración Pública”, cit., p. 91.

¹² PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, p. 81. Véase también, MARTÍNEZ, I., “El delito fiscal como delito común: análisis del nuevo artículo 305.6. A la vez un comentario a las sentencias del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2003 y 8 de abril de 2008”, en *Revista General de Derecho Penal* nº 20, 2013, p. 15. Así también CÓRDOBA RODA, J., “La nueva Ley de delitos contra la Hacienda Pública: Principios informadores de la Reforma de 1985. El nuevo delito fiscal”, en MORALES PRATS, Fermín (Dir.), *I Jornadas italo-españolas. “El nuevo Derecho penal económico: aspectos fiscales y laborales”*, Ed. Gráficas Signo, Barcelona, 1987, p.133.

¹³ Como podemos ver, por ejemplo, en la STS 163/2008 del 8 de abril (ponente: Sr. Colmenero Menéndez de Larcera) se afirma que “subsiste la calificación del delito contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social como un delito especial propio, que, como tal, solo puede cometer como autor el obligado tributario”.

¹⁴ Véase, por todos, MARTÍNEZ BUJÁN PÉREZ, C., “Autoría y participación en el delito fiscal”, en *El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios*, de Eduardo Demetrio Crespo/J. Alberto Sanz Díaz Palacios (Dir.), Ed. Atelier, Barcelona, 2019, p. 110.

¹⁵ PÉREZ ARIAS, J., “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la seguridad social y delitos contra los derechos de los trabajadores y ciudadanos extranjeros”, en *Estudios sobre el Código Penal Reformado*, de Lorenzo Morillas Cueva (Dir.) Ed. Dykinson, Madrid, 2015, p.697.

activos del delito que venimos tratando, sino únicamente aquellas que cumplen con la mencionada característica y, por tanto, no estaríamos ante un delito de naturaleza común, sino ante uno de naturaleza especial.

Desde la perspectiva de la conducta punible, el artículo 305 CP, configura la defraudación a la Hacienda Pública en torno al verbo típico consistente en “defraudar”. No obstante, la defraudación que exige el precepto deberá llevarse a cabo únicamente por medio de alguna de las modalidades típicas que, de forma taxativa y alternativa, especifica el tipo, y que más adelante analizaremos en profundidad. Más concretamente, las modalidades defraudatorias consisten en (1) eludir el pago de tributos; (2) defraudar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie; (3) defraudar obteniendo indebidamente devoluciones y (4) defraudar disfrutando indebidamente de beneficios fiscales. Cada una de ellas son susceptibles de ser cometidas tanto por acción como por omisión, tal y como señala de forma expresa el precepto.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha ido estableciendo los requisitos que tienen que darse para la existencia del delito fiscal¹⁶, señalando la concurrencia de los siguientes elementos:

- Una conducta que, por acción u omisión, suponga desfigurar las bases tributarias u ocultarlas.
- Un resultado lesivo para la Hacienda que sea resultado de aquella conducta.
- Un elemento subjetivo, consistente en «una conciencia clara y precisa del deber de pagar y la voluntad de infringir ese deber». O una voluntad dirigida a alguna de las finalidades típicas, o bien, el ánimo de defraudar el erario, dejando de pagar impuestos.

¹⁶ STS 801/2008, de 26 de noviembre (ponente: Sr. Diego Antonio Ramos Gancedo); STS 774/2005, de 2 de junio (ponente: Sr. Monterde Ferrer); STS 1590/2003, de 22 de abril (ponente: Sr. Conde-Pumpido Tourón); STS 751/2003, de 18 de noviembre (ponente: Sr. Conde-Pumpido Tourón); STS 2115/2003, de 3 de enero (ponente: Sr. Jiménez Villarejo), entre otras.

3. ACCIÓN TÍPICA DE DEFRAUDAR

3.1. El presupuesto típico: la relación jurídico-tributaria como presupuesto del delito fiscal

Como ya hemos mencionado previamente, considerando el tipo como un delito especial propio, el autor o coautor del delito debe tener la cualidad especial de obligado tributario, ser un sujeto vinculado a una relación tributaria. Existe unanimidad en la Doctrina y Jurisprudencia en reconocer que el delito necesita de un presupuesto: una relación jurídico-tributaria entre el sujeto activo del delito y la Administración tributaria, es decir, que haya nacido una deuda tributaria o existido una concesión de un beneficio fiscal¹⁷.

La relación jurídica tributaria aparece definida en el artículo 17 de la Ley General Tributaria¹⁸:

“Se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos.”

De todos modos, no constituye un delito de fraude fiscal la infracción de cualquier obligación tributaria, dado que existen obligaciones formales cuyo incumplimiento no forman parte de la conducta típica, sino que, a efectos del artículo 305 del Código Penal, sólo constituiría un delito las tres formas alternativas de comisión¹⁹: a) eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie b) obteniendo indebidamente devoluciones o c) disfrutando indebidamente de beneficios fiscales²⁰. Incluso cuando se trata de la devolución de cantidades indebidas, TORRES CADAVID sostiene que, incluso en estos casos, existe una

¹⁷ MARTÍNEZ BUJAN PÉREZ, C., “El delito de defraudación tributaria”, en *Revista Penal* nº 1, 1997, p. 57.

¹⁸ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

¹⁹ BAJO FERNÁNDEZ M./ BACIGALUPO S., *Delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2000, p. 48.

²⁰ BOIX REIG J. / GRIMA LIZANDRA V., “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en *Derecho Penal Parte Especial Volumen VII*, de Javier Boix Reig (Dir.) Ed. Iustel, 2020, Madrid, p.808.

relación tributaria subyacente que sirve como referencia para calcular el valor de la devolución en cuestión²¹.

A efectos de determinar si existe o no la mencionada relación tributaria, que es el presupuesto del delito, es importante señalar que el artículo 305 CP, es una norma penal en blanco²². No obstante, existe otro sector doctrinal que lo incluiría dentro de los elementos normativos de valoración²³.

En la actualidad, como se utiliza la expresión “ley penal en blanco” en un sentido lato, caben diferentes concepciones de lo que esta figura significa: remisión al Código Civil para establecer la pena, a otro artículo del Código Penal para complementar el contenido del delito, a una ley extrapenal o a una disposición de rango inferior al CP²⁴.

En este caso, se hace una remisión a la regulación tributaria, esto es, a la Ley General Tributaria y a las demás normas que regulen el tributo del que se trate en cuestión, con el fin de determinar la existencia de la relación jurídico-tributaria, que es requisito básico de la comisión del delito²⁵. No obstante, la remisión que se efectúa no es una remisión de carácter expreso y, según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, la remisión de las leyes penales en blanco tiene que ser de carácter expreso, lo que nos lleva a la controvertida cuestión de si realmente nos encontramos ante una ley penal en blanco o no, lo cual dependerá del concepto de que “ley penal en blanco” que se adopte. Resulta destacable la STC 127/1990²⁶ que recoge los requisitos que tienen que darse para que la remisión sea admisible, estableciendo como condición indispensable la de que la ley penal recoja el “núcleo esencial” de la prohibición –entendiendo

²¹ TORRES CADAVID, N., “El delito de defraudación tributaria: ¿un delito especial o un delito común?”, en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, nº 20-29, 2018, p. 14.

²² FERRÉ OLIVÉ, J. C., *Tratado sobre delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, p. 393.

²³ AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código penal*, Ed. Civitas, Madrid, 1988, p.156.

²⁴ COLINA RAMÍREZ, E.I., *La defraudación tributaria en el Código Penal español. Análisis jurídico-dogmático del art. 305 CP*, Tesis Doctoral, Sevilla, 2009, p. 62.

²⁵ FERRÉ OLIVÉ, J. C., *Tratado sobre delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 393.

²⁶ STC 127/1990 de 5 de julio (ponente: Sr. Magistrado don Fernando García-Mon y González-Regueral).

por tal, los elementos típicos necesarios para conocer, ya en la ley penal, aquello que se prohíbe— de manera que se satisfaga la exigencia de certeza²⁷.

3.2. El verbo “defraudar” como núcleo de la conducta típica

El verbo “defraudar” constituye el eje de la conducta delictiva del artículo 305 CP. Los otros verbos, formulados en gerundio –“eludiendo”, “obteniendo” o “disfrutando” – son sólo accesorios de aquel y especifican las modalidades en las que puede concretarse el verbo “defraudar”²⁸. Éste ha sido objeto de un profundo análisis interpretativo que ha dado lugar a un debate que enfrenta distintas posturas con respecto a su significado. Dos han sido las principales teorías al respecto.

En primer lugar, la llamada “teoría de la infracción del deber” postula que el único requisito que debe darse para que la conducta sea típica es que exista un perjuicio para la Hacienda Pública, sin necesidad de que se haya dado un elemento de engaño. Se trata de causar un daño patrimonial a la Hacienda que supere un determinado umbral cuantitativo a través de las distintas modalidades típicas previstas en el tipo. Es el propio artículo 305 CP el que determina ese umbral cuantitativo, que se debe rebasar, para considerar la conducta como típica²⁹. La cuota defraudada, la cantidad no ingresada de las retenciones o ingresos a cuenta, o el importe de los beneficios fiscales indebidamente disfrutados u obtenidos debe alcanzar el umbral de ciento veinte mil euros, porque las cantidades que no sumen dicha cifra en el periodo impositivo no pueden constituir el delito del 305 CP. No obstante, si, por separado, rebasan los ciento veinte mil euros entonces, habrá concurso real de delitos³⁰. En definitiva, según esta tesis, se prescinde del engaño y se atiende únicamente a la

²⁷ GARCÍA ARAN, M., “Remisiones normativas, leyes penales en blanco y estructura de la norma penal” en *Revista Estudios Penales y Criminológicos*, nº 16, 1992-1993, p. 84.

²⁸ Así, BOIX REIG J. / GRIMA LIZANDRA V., “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, cit., p.808.

²⁹ En la actualidad el art. 305 CP fija el umbral cuantitativo en 120.000 euros.

³⁰ En este sentido, véase MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal, Parte Especial*, edición 22ª, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2019, p. 946.

existencia de un perjuicio patrimonial injusto para Hacienda como consecuencia de la infracción de los deberes sujetos a la relación jurídico-tributaria³¹.

En contraposición a esta idea, nos encontramos con la “teoría del engaño” que interpreta el término típico “defraudar” como un engaño que genera un perjuicio económico para la Hacienda Pública³². Por tanto, tal y como señala DE LA MATA BARRANCO, siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Constitucional³³, no es suficiente con comprobar que existe un perjuicio, sino que hace falta comprobar que hay un engaño, esto es, comprobar la existencia de falsedad, como parte del tipo objetivo³⁴. Se exige haya una creación dolosa de una opacidad fiscal y de falseamiento fiscal³⁵.

La LO 7/2012, de 27 de diciembre, que reformó algunos de los delitos contenidos en el Título XIV, introdujo la referencia de que “la mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos”³⁶. Aunque esta referencia podría parecer innecesaria, dado que la STC 57/2010 declaró que lo fundamental en este delito era la ocultación –se entiende por ocultación cuando no se presentan declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria³⁷-, esto podría dar a

³¹ AYALA GÓMEZ, I., “Los delitos contra la Hacienda Pública relativos a los ingresos tributarios: el llamado delito fiscal del artículo 305 del Código Penal”, en *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, de Emilio Octavio de Toledo y Ubieta, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2009, p. 111.

³² MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ C., “El delito de defraudación tributaria (arts. 305 y 305 BIS), cit., p. 667.

³³ STC 120/2005, de 10 de mayo (ponente: Sr. Pascual Sala Sánchez).

³⁴ DE LA MATA BARRANCO, N.J., “El delito fiscal del art. 305 CP después de las reformas de 2010, 2012 y 2015: algunas cuestiones, viejas y nuevas, todavía controvertida”, en *Revista General de Derecho Penal*, nº 26, 2016, p.15.

³⁵ GALLEGO SOLER, J.I., “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en *Comentarios al Código Penal*, de Mirentxu Corcoy Bidasolo / Santiago Mir Puig (Dir.) Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2015, p.1058.

³⁶ Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social.

³⁷ Véase el artículo 184.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

entender que si había declaraciones y autoliquidaciones no cabría la existencia del delito, al no haber ocultación, posibilidad que quedó descartada con la mencionada introducción³⁸.

Por su parte, la Jurisprudencia parece adoptar la teoría del engaño. Así, el Tribunal Supremo ha llegado a afirmar, en ocasiones, que “[p]ara que se produzca la conducta típica del art. 305 C.P. no basta el mero impago de las cuotas, porque el delito de defraudación tributaria requiere, además, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito”³⁹.

Ahora bien, la Doctrina no ha sido unánime a la hora de interpretar qué tipo de engaño es preciso a efectos del art. 305.1 CP, habiendo autores que identifican el engaño con el concepto de engaño que se utiliza para el delito de estafa (artículo 248 CP) y otros que sostienen que se trata de un tipo de engaño de naturaleza distinta⁴⁰.

Si bien el delito fiscal no es una modalidad del delito de estafa⁴¹, algunas sentencias del Tribunal Supremo vienen a afirmar que el concepto de engaño de aquel delito coincide con el concepto de engaño del fraude fiscal, entendiendo por engaño “la afirmación de lo falso como si fuera verdadero o el ocultamiento de lo verdadero”⁴². Por eso, este delito puede realizarse tanto por acción como por omisión, ya sea afirmando algo falso como ocultando algo verdadero cuando exista deber de informar con veracidad⁴³. Aunque el engaño tenga el mismo sentido genérico que en la estafa, en ésta la tipicidad del engaño viene limitada por la exigencia de que ese engaño sea idóneo para inducir a error mientras que,

³⁸ GALLEGU SOLER, J.I., “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, cit., p.1060.

³⁹ STS 801/2008, de 26 de noviembre (ponente: Sr. Pascual Sala Sánchez).

⁴⁰ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ C. “El delito de defraudación tributaria (arts. 305 y 305 BIS) cit., p. 667.

⁴¹ STS 751/2003, del 28 de noviembre (ponente: Sr. Conde-Pumpido Tourón).

⁴² STS 13/2006, del 20 de enero (ponente: Sr. Bacigalupo Zapater).

⁴³ BOIX REIG J. / GRIMA LIZANDRA V., “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, cit., p.809.

en el delito fiscal, la limitación se produce ya desde el momento en el que se concretan las modalidades de comisión⁴⁴.

Por último, una vez expuestas las principales teorías que se contraponen en cuanto al significado del verbo “defraudar”, y para tener un concepto más preciso de lo que significa esta acción, considero conveniente diferenciar la defraudación de figuras afines.

Una de ellas es el fraude de ley, previsto en la Ley General Tributaria en su artículo 15, según el cual se evita total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minora la base o la deuda tributaria. Así, según el Tribunal Constitucional, este supuesto de estrategia fiscal no supone en sí una lesión al ordenamiento jurídico, sino que pretende la reducción de la carga fiscal sin falseamiento ni ocultación⁴⁵. Se busca, en definitiva, conseguir un ahorro fiscal aprovechando las distintas opciones que permite el entramado jurídico-tributario, aunque la norma invocada no sea la estrictamente aplicable en ese caso⁴⁶. La solución adoptada por la Administración se encuentra prevista en la Ley 34/2015, que reforma parcialmente la Ley General Tributaria, y que prevé la aplicación de la norma que hubiera correspondido a los actos usuales⁴⁷.

Otras figuras afines serían la planificación fiscal o el negocio simulado. La primera de ellas, también llamada economía de opción ha sido definida por el Tribunal Constitucional, en su sentencia 46/2000, de 17 de febrero, como “la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras las unas de alguna ventaja adicional respecto de las otras”⁴⁸. No se trata de una conducta que merezca reproche penal, sino que el resultado que obtiene el contribuyente debe ser aceptado, dado que, entre dos opciones plenamente lícitas, no podemos esperar

⁴⁴ BAJO FERNÁNDEZ M./BACIGALUPO S., *Delitos contra la Hacienda Pública*, cit., p.49.

⁴⁵ STC 120/2005, del 10 de mayo (ponente: Sr. Sala Sánchez).

⁴⁶ FERRÉ OLIVÉ, J.C., “Aproximación al Derecho Penal Tributario y de la Seguridad Social”, cit., p.67.

⁴⁷ Ley 34/2015 de 21 de septiembre, de modificación parcial de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

⁴⁸ STC 46/2000, de 17 de febrero (ponente: Sr. Vicente Conde Martín de Hijas).

que el contribuyente elija la que más le beneficia fiscalmente a la Administración⁴⁹. No obstante, en la actualidad, esta opción se ha convertido para la Administración en una presunción de defraudación: cuando la administración entienda que optando por una de las opciones evitadas por el contribuyente se hubiera podido conseguir una recaudación superior a los ciento veinte mil euros, la infracción podría ser perseguida penalmente, aunque esto supone una infracción al principio de legalidad⁵⁰.

La segunda, la simulación, implica la creación de una apariencia jurídica a través de la cual se pretende la ocultación de la verdadera realidad -que puede consistir en la inexistencia de acto o negocio jurídico (simulación absoluta) o en la existencia de un acto o negocio jurídico distinto (simulación relativa)-⁵¹. La reacción ante estos casos por parte de la Administración será la prevista en el artículo 16 de la Ley General Tributaria:

“1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.”

En estos casos, se da una tarea compleja en la que el órgano, ya sea jurisdiccional o administrativo, tendrá que interpretar el acto o negocio para después calificar su verdadera naturaleza⁵².

3.2.1. Comisión por acción

La delimitación de la conducta típica del 305 CP es compleja. Según lo indica el propio art. 305.1 CP, las conductas de fraude fiscal puede realizarse tanto de forma activa, es decir, por acción -por ejemplo: presentando una

⁴⁹ FERRÉ OLIVÉ, J.C., “Aproximación al Derecho Penal Tributario y de la Seguridad Social”, cit., p.66.

⁵⁰ PÉREZ ARIAS, J., “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la seguridad social y delitos contra los derechos de los trabajadores y ciudadanos extranjeros”, en *Estudios sobre el Código Penal Reformado*, de Lorenzo Morillas Cueva (Dir.), Ed. Dykinson, Madrid, 2015, p.698.

⁵¹ ESEVERRI MARTÍNEZ, E./ LÓPEZ MARTÍNEZ, J./ PÉREZ LARA, J.M./ DAMAS SERRANO, A., “Economías de opción, conflicto en la aplicación de la norma tributaria y simulación”, en *Manual Práctico de Derecho Tributario Parte General*, de Juan López Martínez y José Manuel Lara (Dir.), Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2019, p.308.

⁵² BORJA SANCHIZ, A., “La distinción entre el conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación. Análisis de algunos pronunciamientos del Tribunal Supremo”, en *Revista Nueva Fiscalidad*, nº 2, 2018, p. 207.

declaración con datos que se han falseado-, como de forma omisiva -por ejemplo: no presentando ninguna declaración incumpliendo una obligación tributaria impuesta por la normativa tributaria⁵³-.

Con respecto a los medios comisivos, el artículo 305 CP no incluye ninguna limitación, más allá de las que, lógicamente, se derivan del carácter defraudatorio de la conducta típica o de la estructura de sus modalidades típicas consistentes en eludir, obtener o disfrutar de una serie de conceptos regulados por la Ley General Tributaria⁵⁴ .

3.2.2. Comisión por omisión

La mención expresa de la posibilidad de cometer el delito de defraudación fiscal de manera omisiva, fue introducida en el antiguo artículo 349 del Código Penal con la reforma de 1995, que introdujo una modificación en el ámbito de la acción típica con el objetivo de poner fin a una controversia doctrinal y jurisprudencial sobre la viabilidad de la ejecución por omisión⁵⁵.

Por un lado, existen las tesis que defienden la tipicidad de la modalidad omisiva por la mera falta de presentación de la obligada declaración⁵⁶, tesis que son compartidas por el Tribunal Supremo⁵⁷. Podemos encontrar sentencias que consideran que se da un delito de defraudación por la mera falta de presentación de la declaración, sin que medie un mecanismo engañoso⁵⁸.

⁵³ GALÁN MUÑOZ A./NÚÑEZ CASTAÑO E., “Delitos contra la Hacienda Pública”, en *Manual de Derecho Penal y Económico de la Empresa*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2019, p.253.

⁵⁴ BOIX REIG J. / GRIMA LIZANDRA V., “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, cit., p.812.

⁵⁵ BUJÁN PÉREZ, M., “El delito de defraudación tributaria”, en *Revista Penal*, nº 1, 1998, p.58.

⁵⁶ BUJÁN PÉREZ, M., “El delito de defraudación tributaria”, cit., p.58.

⁵⁷ STS del 29 de junio de 1985 (ponente: Sr. Jaime de Castro García), STS del 2 de marzo de 1988 (ponente: Sr. María Morenilla Rodríguez), STS del 26 de noviembre de 1990 (ponente: Sr. Desdentado Bonete) y STS del 20 de noviembre de 1991 (ponente: Sr. Ruiz Vadillo).

⁵⁸ STS del 2 de marzo de 1988 (ponente: Sr. Juan García Ramos Iturralde) y STS del 20 de noviembre de 1992 (ponente: Sr. César González Mallo).

De otro lado, existe una tesis que sostiene que la comisión del delito por la falta de presentación de declaraciones fiscales sólo tiene relevancia penal si existe la intención de inducir a error a la Administración⁵⁹. Es decir, la omisión de la obligada declaración puede ser un medio para defraudar, pero es necesario acreditar que esa omisión equivale a la comisión activa, y esto sucede cuando la falta de actuación del sujeto deja a la Administración en el desconocimiento de los hechos que fundamentan la obligación tributaria⁶⁰.

Esta última tesis es seguida por la doctrina, la cual defiende que cuando existe para el sujeto un deber específico de declarar, si este sujeto no cumple con ese deber de declaración, la falta de presentación adquiere un valor concluyente, es decir, la falta de presentación se convierte en un medio de engaño idóneo para inducir a error⁶¹.

Ejemplo de ello es DE LA MATA BARRANCO, quien expone que la omisión tiene que ser idónea para defraudar⁶². Así, afirma el citado autor que cuando el sujeto activo del delito omite la obligación de declarar, pero la falta de conocimiento de los hechos es imputable a la negligencia de la Administración, no se va a derivar responsabilidad penal. Por tanto, la mera falta de presentación de declaración no es castigable *per se* por el art. 305 CP. No obstante, tampoco la presentación de la declaración excluye la posibilidad de comisión del delito, ya que existiría la posibilidad de que ésta incluyera datos falsos. Pero si hay una falta de actuación por parte del contribuyente que es idónea para que se propicie el fraude, de manera que será la Administración quien tenga que indagar para

⁵⁹ BUJÁN PÉREZ, M., “El delito de defraudación tributaria”, cit., p.58.

⁶⁰ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en *Derecho Penal Parte Especial*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, p.514.

⁶¹ Así, BAJO FERNÁNDEZ M./ BACIGALUPO S., *Delitos contra la Hacienda Pública*, cit., p. 53.

⁶² DE LA MATA BARRANCO, N.J., “El delito fiscal del art. 305 CP después de las reformas de 2010, 2012 y 2015: algunas cuestiones, viejas y nuevas, todavía controvertida”, cit., p.1.

descubrir la existencia de esos hechos, se derivaría, ahora sí, responsabilidad penal⁶³.

La comisión del delito por omisión, ya que es un delito de resultado, se construye a partir de la existencia de un deber tributario de actuación, hay un deber jurídico de evitar el resultado, y quien omite declarar provoca la producción del resultado, ya que su actuación positiva declarando lo hubiera evitado⁶⁴. La STS 970/2016, de 21 de diciembre, determina los dos elementos que configuran este delito de omisión: un quebrantamiento de un deber jurídicamente exigible y que la omisión tenga la finalidad de ocultar unos ingresos a la Administración⁶⁵.

La conducta omisiva tiene cada vez más relevancia en la práctica, pues cada vez son más los tributos que exigen del contribuyente en algún momento una declaración e, incluso, su liquidación⁶⁶. La cuestión está en si se considera típica toda omisión y, más en concreto, la omisión del deber de declarar o de la falta de ingreso.

4. MODALIDADES TÍPICAS

Originariamente, el precepto objeto de análisis solo aludía a la elusión del pago de impuestos y al disfrute ilícito de beneficios fiscales, pero con la reforma de 1995, las modalidades típicas se extienden hasta las actualmente recogidas, que pueden diferenciarse entre las que pretenden pagar menos de lo debido y las que pretenden cobrar lo indebido⁶⁷. Tal y como hemos señalado previamente,

⁶³ DE LA MATA BARRANCO, N.J., “El delito fiscal del art. 305 CP después de las reformas de 2010, 2012 y 2015: algunas cuestiones, viejas y nuevas, todavía controvertida”, cit., p.1.

⁶⁴ FERRÉ OLIVÉ, J. C., *Tratado sobre delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 412.

⁶⁵ STS 970/2016, del 21 de diciembre, (ponente: Llarena Conde).

⁶⁶ BAJO FERNÁNDEZ M./ BACIGALUPO S., *Delitos contra la Hacienda Pública*, cit., p.52.

⁶⁷ CUGAT MAURI, M. / BAÑERES SANTOS, F. “El Fraude Fiscal (art. 305 CP)”, en *Tratado de Derecho Penal II*, de Javier Álvarez García, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2011, p.837.

el artículo 305 del nuestro vigente Código Penal establece varias modalidades típicas, que consisten en:

- a) Eludir el pago de tributos.
- b) Eludir el pago de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener.
- c) Eludir el pago de ingresos a cuenta.
- d) Obtener indebidamente devoluciones.
- e) Disfrutar indebidamente de beneficios fiscales.

Según IGLESIAS RÍO, acogiendo la opinión mayoritaria de la doctrina, se trata de una lista que es *numerus clausus* y, por tanto, no es posible ampliarla por analogía⁶⁸.

La Doctrina afirma que se trata de modalidades “mixtas alternativas”, esto es, que basta con realizar alguna de estas acciones mencionadas -que son equivalentes y heterogéneas- para cometer el delito y la realización de varias de ellas no multiplicaría la tipicidad, es decir, no se admite el concurso entre ellas⁶⁹. El hecho de que estas modalidades se describan de modo alternativo se traduce en que, con respecto a la cuantía, el resultado de los ciento veinte mil euros es un perjuicio global que se puede causar por la combinación de varias de estas modalidades⁷⁰. Para determinar la cuota defraudada se tiene como referencia la “deuda tributaria efectiva” en sentido estricto, de forma que se excluyen otros conceptos tales como recargos, sanciones o intereses de demora⁷¹.

La modalidad típica va a ser uno de los factores de los que dependa la consumación, junto con otros como la clase de tributo del que se trata o si estamos ante una acción u omisión⁷².

⁶⁸ IGLESIAS RÍO, M.A., “Artículo 305”, en Comentarios Prácticos al Código Penal Tomo III, de Manuel Gómez Tomillo (Dir.), Ed. Aranzadi, Pamplona, 2015, p. 739.

⁶⁹ FERRÉ OLIVÉ, J. C., *Tratado sobre delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 417.

⁷⁰ MARTÍNEZ BUJÁN PÉREZ, C., “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en *Derecho Penal Parte Especial*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, p.516.

⁷¹ IGLESIAS RÍO, M.A., “Artículo 305”, cit., p.742.

⁷² IGLESIAS RÍO, M.A., “Artículo 305”, cit., p.745.

Por último, antes de entrar a analizar las distintas modalidades, resulta interesante hablar sobre los “medios fraudulentos”, que tienen un valor indiciario para la constatación de la conducta típica⁷³ y vienen definidos en el artículo 184.3 LGT, y que son, a modo de resumen los siguientes⁷⁴:

- a) Las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.
- b) El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.
- c) La utilización de personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona.

4.1. Modalidad primera

En esta primera modalidad, se dan distintas variantes comisivas que se diferencian entre ellas en función de sobre quién recae la obligación de realizar el pago y del momento en el que tiene que cumplirse tal obligación⁷⁵.

Eludir es, según el Diccionario de la Real Academia Española, “evitar con astucia [...] una obligación”. Teniendo en cuenta esta acepción, se enfatiza la exigencia de que exista un engaño, dejando fuera de la tipicidad los comportamientos que son fraude de ley⁷⁶. De la redacción típica del art. 305.1

⁷³ GALLEGO SOLER, J.I., “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, cit., p.1060.

⁷⁴ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

⁷⁵ CUGAT MAURI, M. / BAÑERES SANTOS, F. “El Fraude Fiscal (art. 305 CP)”, cit., p.838.

⁷⁶ LINARES, M.B., *El delito de defraudación tributaria. Análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*, Ed. Bosch Penal, Barcelona, 2020, p.131.

CP, se deduce que el objeto material de esta primera modalidad de eludir es el tributo, las cantidades retenidas o que se hubieran tenido que retener y los ingresos a cuenta en retribuciones en especie.

4.1.1. *Elusión del pago de tributos*

Con la reforma de 1985 al Código Penal se sustituyó la palabra “impuestos” por la palabra “tributos”, de forma que, la polémica doctrinal sobre el significado de la palabra impuesto se zanjó y, en la actualidad, hace referencia también a las tasas y contribuciones especiales⁷⁷, en el mismo sentido que recoge el art. 2.2 de la Ley General Tributaria. No obstante, como ya hemos mencionado previamente, no incluye otros conceptos que puedan incluir la deuda tributaria, sin perjuicio de que estos puedan comprenderse en el marco de la responsabilidad civil que se deriva de la comisión del delito⁷⁸.

En esta modalidad, defraudar consiste en llevar a cabo conductas que sean engañosas que impidan o dificulten cuantificar la deuda tributaria y proceder correctamente a la liquidación⁷⁹. No es necesario que la Hacienda sea engañada, si no que la conducta sea idónea para causar un perjuicio y que ésta no pueda desarrollar correctamente su función recaudatoria⁸⁰. Normalmente, se trata de la ocultación de ingresos u otros rendimientos de capitales o incrementos por plusvalías que son fruto de operaciones inmobiliarias⁸¹. Los fraudes de IVA -falsear el abono de ciertas cantidades en concepto de IVA para la posterior deducción de las propias operaciones de la mercantil sin presentar justificaciones- son un supuesto muy común existiendo numerosa jurisprudencia al respecto⁸².

⁷⁷ BAJO FERNÁNDEZ M./ BACIGALUPO S., *Delitos contra la Hacienda Pública*, cit., p. 66.

⁷⁸ MAGALDI PATERNOSTRO, M. J., “De los delitos contra la Hacienda Pública”, en *Comentarios al Código Penal Parte Especial*, de Juan Córdoba Roda / Mercedes García Arán (Dir.), Ed. Marcial Pons, Madrid, 2004, p.1185.

⁷⁹ GÓMEZ IGNACIO, A., “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en *Memento Penal Económico y de la Empresa*, Ed. Francis Lefebvre, Madrid, 2016, p.733.

⁸⁰ GÓMEZ IGNACIO, A., “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, cit., p.733.

⁸¹ IGLESIAS RÍO, M.A., “Artículo 305”, cit., p. 741.

⁸² IGLESIAS RÍO, M.A., “Artículo 305”, cit., p. 741.

En este ámbito se plantea la cuestión de si es posible que la defraudación de cantidades obtenidas de forma ilícita sea constitutiva de delito fiscal o no⁸³. El Tribunal Supremo entiende que sí⁸⁴, dado que el principio de igualdad ante el impuesto no permite un tratamiento fiscal más favorable para quien viola el Derecho que para quien lo respeta. Es más, la propia Ley General Tributaria, en su artículo 28, señala la falta de atención a “los defectos que pudieran afectar a su validez”, haciendo referencia a la indiferencia frente a la licitud o ilicitud del hecho imponible. GALLEGO SOLER pone de manifiesto las dos posturas enfrentadas dentro de la doctrina al respecto⁸⁵: de un lado una doctrina mayoritaria que considera que el Estado no puede hacerse partícipe del delito del que provienen las ganancias y, del otro, una doctrina minoritaria que propone diferenciar entre las ganancias de origen desconocido -para las que hay obligación de tributar- y las ganancias de origen conocido ilícito delictivo – que no tributan si son restituidas-.

4.1.2. Elusión de cantidades retenidas o que hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie

La elusión también comprende aquellas cantidades que, según la normativa tributaria, una persona, ya sea física o jurídica, está obligada retener para el posterior ingreso a la Administración Pública⁸⁶.

Esta forma comisiva fue introducida por la reforma del Código Penal de 1995⁸⁷. Su incorporación puso fin a los problemas de interpretación sobre los supuestos de retención practicada y no ingresada con respecto a los cuales el antiguo 349 guardaba silencio y la jurisprudencia castigaba como un delito de apropiación indebida⁸⁸. No encajaba en el supuesto de “eludir el pago de tributos”

⁸³ BAJO FERNÁNDEZ M./ BACIGALUPO S., *Delitos contra la Hacienda Pública*, cit., p. 66.

⁸⁴ STS del 21 de diciembre de 1999 (ponente: Sr. Conde-Pumpido Tourón).

⁸⁵ GALLEGO SOLER, J.I., “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, cit., p.1062.

⁸⁶ IGLESIAS RÍO, M.A., “Artículo 305”, cit., p.740.

⁸⁷ Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

⁸⁸ BAJO FERNÁNDEZ M./ BACIGALUPO S., *Delitos contra la Hacienda Pública*, cit., p. 72.

porque el retenedor no era realmente un sujeto pasivo de la relación tributaria, lo cual era requisito necesario para ser sujeto activo del delito partiendo de la consideración de este como un delito especial propio. Por ende, la elusión de su ingreso no podía ser identificado en sentido estricto como elusión del pago de un tributo⁸⁹.

En la actualidad, gracias a la expresa formulación del art. 305.1 CP estas conductas son constitutivas de delito fiscal, siempre que se cumplan los requisitos típicos de tal precepto y, en particular, que el importe global de la defraudación supere los 120.000 euros, sin que las defraudaciones de cuantía inferior puedan ser calificadas como delito de apropiación indebida, según MERINO JARA/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO⁹⁰.

El objeto material de esta modalidad típica son las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, cuya definición se puede deducir de los arts. 23 y 37 de la Ley General Tributaria.

“2. Es retenedor la persona o entidad a quien la ley de cada tributo impone la obligación de detraer e ingresar en la Administración tributaria, con ocasión de los pagos que deba realizar a otros obligados tributarios, una parte de su importe a cuenta del tributo que corresponda a éstos”.

El retenedor es un tercero que mantiene una relación económica con el contribuyente al que le abona ciertos pagos como consecuencia de esa relación, y la ley le ordena retener un porcentaje de ese pago en concepto de tributo para ingresarlo posteriormente⁹¹. Es una figura que aparece, por ejemplo, en el impuesto con mayor capacidad recaudatoria, el IRPF⁹².

⁸⁹ MORALES PRATS, F., “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social [Artículos 305 a 310]”, en *Comentarios al Código Penal Español. Tomo I y II*, de Gonzalo Quintero Olivares (Dir.), Ed. Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2016, pp. 539 a 681.

⁹⁰ MERINO JARA, I./ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., “Elusión del pago de cantidades a cuenta”, en *El delito fiscal*, de Gabriel Casado Ollero y Ernesto Eseverri Martínez (Dir.), Ed. Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2013, p.26.

⁹¹ ESEVERRI MARTÍNEZ, E./ LÓPEZ MARTÍNEZ, J./ PÉREZ LARA, J.M./ DAMAS SERRANO, A., “Economías de opción, conflicto en la aplicación de la norma tributaria y simulación, cit., p.405.

⁹² FERRÉ OLIVÉ, J. C., *Tratado sobre delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 419.

Por su parte, la expresión “que hubieran debido retener”, tipifica supuestos que se encuentran con frecuencia en contextos de la economía sumergida, es decir, aquellos en los que el obligado tributario tiene la obligación de practicar retenciones, pero la incumple⁹³.

Desde el punto de vista penal, es equiparable la ausencia de ingreso de retenciones que sí han sido practicadas con el de aquellas que ni si quiera han sido practicadas, aunque se traten de premisas distintas: por un lado, estamos ante un supuesto de economía sumergida, y por el otro, una apropiación de cantidades que no le corresponden⁹⁴.

Por último, el art. 305.1 CP también se refiere a la elusión de ingresos a cuenta de retribuciones en especie. Estos ingresos tienen un régimen jurídico similar al de la retención, pero se da, en términos generales, en los supuestos en los que el rendimiento se abona no en cantidades monetarias sino en especie⁹⁵, tal y como se establece el art. 37.3 de la Ley General Tributaria, cuyo tenor literal es el siguiente:

“3. Es obligado a practicar ingresos a cuenta la persona o entidad que satisface rentas en especie o dinerarias y a quien la ley impone la obligación de realizar ingresos a cuenta de cualquier tributo.”

Tanto la obligación tributaria de retener como la obligación de realizar pagos a cuenta son autónomas de la obligación tributaria principal⁹⁶. No obstante, el Tribunal Supremo ha determinado que, si el obligado principal salda su deuda en tiempo y forma, no existiría, entonces responsabilidad para el

⁹³ MORALES PRATS, F., “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social [Artículos 305 a 310]”, en *Comentarios al Código Penal Español. Tomo I y II*, de Gonzalo Quintero Olivares (Dir.), Ed. Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2016, pp. 539 a 681.

⁹⁴ LINARES, M.B., *El delito de defraudación tributaria. Análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*, cit., p.133.

⁹⁵ ESEVERRI MARTÍNEZ, E./ LÓPEZ MARTÍNEZ, J./ PÉREZ LARA, J.M./ DAMAS SERRANO, A., “Economías de opción, conflicto en la aplicación de la norma tributaria y simulación”, cit., p.408.

⁹⁶ Ley 58/2003, del 17 de diciembre, General Tributaria.

retenedor-gestor, en tanto que supondría una doble imposición por parte de la Administración⁹⁷.

4.2. Modalidad segunda

Una vez estudiada la primera modalidad del 305 CP, procederemos al análisis de la siguiente, consistente en la indebida obtención de devoluciones y el disfrute indebido de beneficios fiscales.

Las dos variedades de esta segunda modalidad de materializan por medio de exenciones, deducciones o bonificaciones, de tal forma que se produce un resultado de aminoración de la deuda tributaria en perjuicio de la Hacienda Pública o incluso es posible que el contribuyente reciba unas cantidades que no le corresponden⁹⁸.

4.2.1. Indebida obtención de devoluciones

Este supuesto, que se introduce con la reforma de 1995⁹⁹, zanja el debate con respecto a la calificación de estos supuesto como delito de estafa¹⁰⁰, que se planteaba con anterioridad a su inclusión expresa en el Código Penal. Así se cubría el vacío de punibilidad que se da cuando el contribuyente recibía por parte de Hacienda una cantidad que no se justificaba en el reconocimiento de un beneficio fiscal sino en otro motivo -como la simulación de menores ingresos o de mayores gastos de los reales-¹⁰¹.

Según el artículo 30 de la Ley General Tributaria, la Administración tiene la obligación de realizar devoluciones al contribuyente derivadas de la normativa del tributo correspondiente, además de las devoluciones de ingresos

⁹⁷ STS 400/2004, de 16 de julio de 2008 (Ponente: Sr. Martín Timón).

⁹⁸ FERNÁNDEZ BERMEJO, D., "Algunas cuestiones no desdeñables sobre los elementos que configuran el tipo en el delito fiscal. Especial referencia a la puesta en escena y la fase de consumación delictiva", en *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, fascículo 1, 2017, p. 263.

⁹⁹ Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

¹⁰⁰ BAJO FERNÁNDEZ M./ BACIGALUPO S., *Delitos contra la Hacienda Pública*, cit., p. 74.

¹⁰¹ CUGAT MAURI, M. / BAÑERES SANTOS, F. "El Fraude Fiscal (art. 305 CP)", cit., p. 839.

indebidos¹⁰². El apartado uno del artículo 31¹⁰³ de la misma ley viene a decir lo siguiente: “Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo”.

Esta modalidad, normalmente, se lleva a cabo mediante la utilización de datos falsos en la autoliquidación o en la solicitud del inicio del procedimiento de devolución¹⁰⁴. Sería el caso, por ejemplo, de un empresario que presenta facturas falsas u omite ingresos, con el objetivo de obtener una liquidación negativa, lo cual derivaría en un derecho de devolución a favor de dicho empresario. No tiene que ver con este delito cuando se engaña a la Administración para la recepción de una cantidad que no está relacionada con una relación tributaria, como es el supuesto de las subvenciones¹⁰⁵.

Se incluye en este supuesto la posibilidad de recibir una devolución por parte de la Administración, no por la presentación mendaz por parte del sujeto activo, sino por un error de la propia Administración, supuesto que, según CUGAT MAURI y BAÑERES SANTOS, no debería ser subsumible en el tipo, dado que lo ilícito sería su falta de devolución, supuesto en el cual habría que aplicar el artículo 254 del Código Penal relativo a la apropiación indebida de cantidad recibida por error¹⁰⁶.

4.2.2. Disfrute indebido de beneficios fiscales.

Lo esencial en esta modalidad consiste en despejar a la Administración del error relacionado con el beneficio que se ha conseguido, pero sólo del error de hecho, no derecho, porque no existe obligación de despejar errores de la

¹⁰² Ley 58/2003, del 17 de diciembre, General Tributaria.

¹⁰³ Ley 58/2003, del 17 de diciembre, General Tributaria.

¹⁰⁴ BOIX REIG J. / GRIMA LIZANDRA V., “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, cit., p.812.

¹⁰⁵ DE LA MATA BARRANCO, N. J., “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en *Derecho Penal Económico de la Empresa*, Ed. Dykinson, Madrid, 218, p. 545.

¹⁰⁶ CUGAT MAURI, M. / BAÑERES SANTOS, F. “El Fraude Fiscal (art. 305 CP)”, cit., p. 839.

Administración sobre la aplicación de Derecho¹⁰⁷. Puede hacerse mediante un comportamiento activo -falseando las condiciones en la solicitud- o mediante un comportamiento pasivo -aprovechando un error de la Administración-, pero en ambos casos el sujeto activo no despeja a la Administración de un error¹⁰⁸.

La doctrina mayoritaria entiende que el término “indebidamente” es un elemento normativo del tipo y, en consecuencia, el error que verse sobre la normativa que establezca ese carácter debido o indebido, será un error de tipo¹⁰⁹. Con respecto a la expresión “beneficios fiscales”, no existe una definición legal, no obstante, nos resulta de utilidad el artículo 8 apartado d) de la LGT¹¹⁰: “exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales” que implican una reducción de la deuda tributaria o el pago de una menor cuota a que la que el contribuyente está obligado a satisfacer¹¹¹. El fraude de subvenciones, desgravaciones y ayudas forman parte de la conducta típica del artículo 308 del CP¹¹².

Entendemos por beneficios fiscales, la aplicación de una norma excepcional que dispensa un trato favorable para determinados supuestos y que se concretiza en exenciones, bonificaciones, deducciones... Mediante el disfrute ilícito de un beneficio fiscal se produce un daño patrimonial a la Hacienda que se iguala al de la falta de un ingreso, por lo que el daño es equivalente al de la omisión de ingresos¹¹³.

¹⁰⁷ BAJO FERNÁNDEZ M. / BACIGALUPO S., *Delitos contra la Hacienda Pública*, cit., p. 75.

¹⁰⁸ LINARES, M.B., *El delito de defraudación tributaria. Análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*, cit., p.137.

¹⁰⁹ LINARES, M.B., *El delito de defraudación tributaria. Análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*, cit., p.137.

¹¹⁰ BOIX REIG J./ GRIMA LIZANDRA V., “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, cit., p. 812.

¹¹¹ IGLESIAS RÍO, M.A., “Artículo 305”, cit., p. 741.

¹¹² BOIX REIG J. / GRIMA LIZANDRA V., “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, cit., p.812.

¹¹³ PEREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, Ed. Civitas, Navarra, 2016, pp.137-138.

5. CONCLUSIONES

I.- El delito de defraudación fiscal requiere como presupuesto típico la existencia de una relación jurídico-tributaria entre el sujeto activo del delito y la Administración tributaria, cuya existencia se constatará en referencia a la Ley General Tributaria, lo que significa que nos encontramos ante una ley penal en blanco.

II.- El verbo defraudar, eje de la conducta delictiva, ha sido objeto de un análisis interpretativo que ha derivado en dos principales teorías al respecto: la teoría de la infracción de deber -consistente en que la conducta será típica simplemente cuando se haya dado un perjuicio para la Hacienda- y la teoría de del engaño – que requiere, además del mencionado perjuicio, que exista un elemento de engaño como parte del tipo objetivo-. Dentro de ésta última, la doctrina se encuentra dividida, a su vez, con respecto a si ese engaño coincide con el concepto de engaño propio de la estafa o no.

III.- Es posible la comisión del delito tanto por acción como por omisión, posibilidad, esta última, que se introdujo con la reforma de 1995 y que puso fin a la controversia respecto a su viabilidad. La doctrina ha estudiado si la mera falta de presentación de una declaración fiscal constituiría la comisión del delito por omisión, dándose dos posturas al respecto: la que defiende su tipicidad y que es compartida por el Tribunal Supremo, y la que defiende que sólo hay relevancia penal si existe una intención de inducir a error a la Administración.

IV.- El artículo 305 CP prevé una serie de modalidades mixtas alternativas que constituyen una lista *numerus clausus*, de forma que, solo es posible la comisión del delito por alguna de las variantes que taxativamente establece el tipo y que son las siguientes: (1) eludir el pago de tributos, (2) defraudar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie; (3) defraudar obteniendo indebidamente devoluciones y (4) defraudar disfrutando indebidamente de beneficios fiscales.

6. BIBLIOGRAFÍA

- APARICIO PÉREZ, A., *El delito fiscal*, Ed. Tecnos, Madrid, 1992.
- AYALA GÓMEZ, I., “Los delitos contra la Hacienda Pública relativos a los ingresos tributarios: el llamado delito fiscal del artículo 305 del Código Penal”, en *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, de Emilio Octavio de Toledo y Ubieto, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2009, pp. 97 a 166.
- AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código penal*, Ed. Civitas, Madrid, 1988.
- BAJO FERNÁNDEZ M. / BACIGALUPO S., *Delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2000.
- BOIX REIG J. / GRIMA LIZANDRA V., “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en *Derecho Penal Parte Especial Volumen VII*, de Javier Boix Reig (Dir.) Ed. Iustel, Madrid, 2020, pp. 803 a 866.
- BORJA SANCHIZ, A., “La distinción entre el conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación. Análisis de algunos pronunciamientos del Tribunal Supremo”, en *Revista Nueva Fiscalidad*, nº 2, pp. 205 a 257.
- COLINA RAMÍREZ, E.I., *La defraudación tributaria en el Código Penal español. Análisis jurídico-dogmático del art. 305 CP*, Tesis Doctoral, Sevilla, 2009.
- CÓRDOBA RODA, J., “La nueva Ley de delitos contra la Hacienda Pública: Principios informadores de la Reforma de 1985. El nuevo delito fiscal”, en MORALES PRATS, Fermín (Dir.), *I Jornadas italo-españolas. “El nuevo Derecho penal económico: aspectos fiscales y laborales”*, Ed. Gráficas Signo, Barcelona, 1987, p.133.
- CUGAT MAURI, M. / BAÑERES SANTOS, F. “El Fraude Fiscal (art. 305 CP)”, en *Tratado de Derecho Penal II*, de Javier Álvarez García, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2011, pp. 793 a 860.
- DE LA CUESTA AGUADO, P.M., “Autoría y participación en los delitos contra la Administración Pública”, en *Tratado de Derecho Penal Español*,

Parte Especial, T. III, de Álvarez García (Dir.), Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, pp. 91 a 118.

- DE LA MATA BARRANCO, N. J., “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en Norberto J. de la Mata Barranco / Jacobo Dopico Gómez Aller / Juan Antonio Lascuraín Sánchez / Adán Nieto Martín, *Derecho Penal Económico y de la Empresa*, Ed. Dykinson, Madrid, 218, pp. 529 a 592.
- DE LA MATA BARRANCO, N.J., “El delito fiscal del art. 305 CP después de las reformas de 2010, 2012 y 2015: algunas cuestiones, viejas y nuevas, todavía controvertida”, en *Revista General de Derecho Penal*, 2016, nº 26, pp. 1 a 43.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E./ LÓPEZ MARTÍNEZ, J./ PÉREZ LARA, J.M./ DAMAS SERRANO, A., “Economías de opción, conflicto en la aplicación de la norma tributaria y simulación”, en *Manual Práctico de Derecho Tributario Parte General*, de Juan López Martínez y José Manuel Lara (Dir.) Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2019, pp. 301 a 311.
- FERRÉ OLIVÉ, J. C., *Tratado sobre delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2018.
- GALÁN MUÑOZ A./NÚÑEZ CASTAÑO E., “Delitos contra la Hacienda Pública”, en *Manual de Derecho Penal y Económico de la Empresa*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2019.
- GALLEGO SOLER, J.I., “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en *Comentarios al Código Penal*, de Mirentxu Corcoy Bidasolo / Santiago Mir Puig (Dir.), Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2015, pp. 1056 a 1095.
- GARCÍA ARAN, M., “Remisiones normativas, leyes penales en blanco y estructura de la norma penal”, en *Revista Estudios Penales y Criminológicos*, nº 16, 1992-1993, pp. 65 a 103.
- GÓMEZ IGNACIO, A., “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en *Memento Penal Económico y de la Empresa*, Ed. Francis Lefebvre, Madrid, 2016, pp. 729 a 754.

- HERRERO MADARIAGA, J., "El fraude de ley como elusión ilícita de los tributos", en *R.E.D.F.*, nº 10, 1976, pp. 322 a 323.
- IGLESIAS RÍO, M.A., "Artículo 305", en *Comentarios Prácticos al Código Penal Tomo III*, de Manuel Gómez Tomillo (Dir.) Ed. Aranzadi, Pamplona, 2015, pp. 733 a 754.
- LINARES, M.B., *El delito de defraudación tributaria. Análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español*, Ed. Bosch Penal, Barcelona, 2020.
- MAGALDI PATERNOSTRO, M. J., "El delito de defraudación tributaria", en *Comentarios al Código Penal Parte Especial*, de Juan Córdoba Roda / Mercedes García Arán (Dir.) Ed. Marcial Pons, Madrid, 2004, pp. 1173 a 1224.
- MARTÍNEZ BUJÁN PÉREZ, C., "Autoría y participación en el delito fiscal", en *El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios*, de Demetrio Crespo/Sanz Díaz Palacios (Dir.) Ed. Atelier, Barcelona, 2019, pp. 109-133.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ C., "El delito de defraudación tributaria (arts. 305 y 305 BIS)", en *Manual de Derecho Penal Económico y de la Empresa Parte Especial*, de Carlos Martínez Buján Pérez. Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2019, pp. 656 a 838.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., "El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria", en *Estudios Penales y Criminológicos*, nº XVIII, 1995, pp. 123 a 196.
- MARTÍNEZ BUJAN PÉREZ, C., "El delito de defraudación tributaria", en *Revista Penal*, nº 1, 1997, pp. 55 a 66.
- MARTÍNEZ, I., "El delito fiscal como delito común: análisis del nuevo artículo 305.6. A la vez un comentario a las sentencias del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2003 y 8 de abril de 2008", en *Revista General de Derecho Penal*, nº 20, 2013, pp. 1 a 17.
- MARTINÓN QUINTERO, R., "Fraude Fiscal", en *Revista Eunomía. Revista en Cultura de la Legalidad*, nº 2, pp. 170 a 175.

- MERINO JARA, I/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLIO, J.L., *El delito fiscal*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2004.
- MORALES PRATS, F., “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social [Artículos 305 a 310]”, en *Comentarios al Código Penal Español. Tomo I y II*, de Gonzalo Quintero Olivares (Dir.), Ed. Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2016, pp. 539 a 681.
- MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal, Parte Especial*, Edición 22ª, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2019.
- MUÑOZ CONDE, F./GARCÍA ARÁN, M., *Derecho Penal. Parte General*, 10ª ed., Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2019.
- PÉREZ ARIAS, J., “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la seguridad social y delitos contra los derechos de los trabajadores y ciudadanos extranjeros”, en *Estudios sobre el Código Penal Reformado*, de Lorenzo Morillas Cueva (Dir.) Ed. Dykinson, Madrid, 2015, pp. 691 a 712.
- PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.
- PEREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, Ed. Civitas, Navarra, 2016.
- TORRES CADAVID, N., “El delito de defraudación tributaria: ¿un delito especial o un delito común?”, en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, nº 20-29, 2018, pp. 1 a 47.

7. JURISPRUDENCIA

- La STS 499/2016, de 9 de junio (ponente: Sr. Colmenero Menéndez de Luarca).
- STS 2069/2002, de 5 de diciembre (ponente: Sr. Colmenero Menéndez de Luarca).
- STS 2458/ 1989, de 27 de diciembre (ponente: Sr. Ruiz Vadillo).
- STS 952/2006, de 6 de octubre (ponente: Sr. Soriano Soriano).
- STC 57/2010, del 4 de octubre, (ponente: Sr. Jiménez Sánchez).
- STS 751/2003, del 28 de noviembre (ponente: Sr. Conde-Púmpido Tourón).
- STS 13/2006, del 20 de enero (ponente: Sr. Bacigalupo Zapater).
- STC 120/2005, del 10 de mayo (ponente: Sr. Sala Sánchez).
- STC 127/1990 de 5 de julio (ponente: Sr. Magistrado don Fernando García-Mon y González-Regueral).
- STS 801/2008, de 26 de noviembre (ponente: Sr. Pascual Sala Sánchez).
- STC 46/2000, de 17 de febrero (ponente: Sr. Vicente Conde Martín de Hijas).
- STS del 29 de junio de 1985 (ponente: Sr. Jaime de Castro García)
- STS del 2 de marzo de 1988 (ponente: Sr. María Morenilla Rodríguez)
- STS del 26 de noviembre de 1990 (ponente: Sr. Desdentado Bonete)
- STS del 20 de noviembre de 1991 (ponente: Sr. Ruiz Vadillo).
- STS del 2 de marzo de 1988 (ponente: Sr. Juan García Ramos Iturralde).
- STS del 20 de noviembre de 1992 (ponente: Sr. César González Mallo).
- STS 970/2016, del 21 de diciembre, (ponente: Llarena Conde).
- STS del 21 de diciembre de 1999 (ponente: Sr. Conde-Pumpido Tourón).
- STS 400/2004, de 16 de julio de 2008 (Ponente: Sr. Martín Timón).

8. LEGISLACIÓN

- Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social.
- Ley 34/2015 de 21 de septiembre, de modificación parcial de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.